GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34773C
Inscrit le 27 juin 2014

Audience publique du 6 août 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 16 juin 2014 (n° 34384 du rôle)
dans un litige ayant opposé Monsieur ... ..., … (France),
au directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 34773C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 27 juin 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 20 juin 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 16 juin 2014 (n° 34384 du rôle) dans un litige ayant opposé Monsieur ... ..., né le…, avocat, demeurant à F-…, à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mars 2014 en matière d'échange de renseignements, le tribunal ayant déclaré le recours en annulation dirigé contre cette décision justifié et annulé ladite décision directoriale ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 29 juillet 2014 par Maître Frédéric NOËL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en sa plaidoirie à l'audience publique du 30 juillet 2014.

Par courrier du 14 mars 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à l'établissement de crédit ...S.A., ci-après dénommé l'« ... », de lui fournir des renseignements pour le 21 avril 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 6 mars 2014 de la part de l'autorité compétente française concernant Monsieur ... . La décision est libellée en ces termes :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 6 mars 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le*

Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et de la Directive du Conseil 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 21 avril 2014 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

- … …

Date de naissance : …

Adresse connue : …, F-…

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires concernant les comptes que détiendrait Monsieur ... et qu'il n'aurait pas déclarés en France.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur les comptes bancaires n° LU… (dossier client …), n° …en EUR (dossier client …) et n° …en USD (dossier client …) auprès de votre établissement ;

- Veuillez indiquer le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert les comptes bancaires même si la date d'ouverture ne tombe pas dans la période visée ;

- Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période visée ;

- Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée ;

- Veuillez indiquer si Monsieur ... dispose directement ou indirectement (via structures interposées) ou s'il est le bénéficiaire économique d'autres comptes bancaires auprès de votre établissement et, dans l'affirmative, veuillez fournir pour ces comptes les mêmes renseignements sollicités que ceux aux points 2 - 4.

Selon les autorités fiscales françaises, l'État requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.(...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2014, Monsieur ... fit déposer un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Dans son jugement du 16 juin 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 14 mars 2014.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 juin 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 16 juin 2014.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche au tribunal une interprétation erronée et contraire au standard international en matière d'échange de renseignements qui porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels et communautaires, en l'occurrence la France, ces engagements ayant tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée notamment par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* », qui correspondrait pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle.

L'Etat rappelle d'abord que ce seraient les dispositions de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », qui seraient applicables à la demande de renseignements française litigieuse, au motif que la décision directoriale déférée aurait été prise sur base de cette loi portant transposition de la directive 2011/16.

L'Etat estime ensuite que les autorités françaises auraient indiqué, en se conformant à la condition afférente prévue par l'article 20 de la loi du 29 mars 2013, l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ainsi que la finalité fiscale dans lequel les renseignements litigieux sont demandés, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, et que les informations sollicitées au sujet de Monsieur ... seraient formulées parfaitement dans ce contexte sans transgresser cette limite. Il rappelle que la loi du 29 mars 2013 n'exigerait pas de l'autorité étrangère de fournir notamment une motivation quant au bien-fondé d'une analyse fiscale sur base de son droit interne ou des éléments concernant le fond de leur dossier, de manière qu'en se référant à de telles exigences non contenues dans la loi du 29 mars 2013, les premiers juges n'auraient pas respecté ces dispositions. L'Etat fait également valoir que les autorités françaises auraient fourni des informations détaillées quant au descriptif général de l'affaire et au but fiscal, tout comme elles auraient également décrit les opérations de contrôle en cours et les résultats de recherches d'ores et déjà obtenus, de manière qu'il résulterait également de leur descriptif qu'elles auraient utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise. Ainsi, l'Etat renvoie aux indications des autorités françaises suivant lesquelles Monsieur ... ferait l'objet d'un contrôle fiscal, qu'il serait titulaire de comptes bancaires ouverts auprès de l'... et qu'il n'aurait pas déclaré ces comptes à

l'administration fiscale française malgré son obligation, en tant que résident français, de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger, ainsi que les revenus et éléments de fortune détenus à l'étranger. L'Etat relève encore que la demande des autorités françaises comporterait l'indication des noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir plus particulièrement l'.... Selon l'Etat, les autorités françaises auraient ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

L'Etat reproche encore au tribunal de ne pas avoir respecté le principe consacré par la jurisprudence suivant lequel un descriptif du cas d'imposition ne devrait pas comporter toutes les précisions généralement quelconques, mais qu'il suffirait qu'il comporte des indices concrets pour fonder le soupçon légitime que les renseignements sollicités pourront être pertinents dans la solution du cas d'imposition sous examen de la part des autorités fiscales étrangères. Il ne faudrait ainsi pas perdre de vue que la procédure au Luxembourg ne constituerait qu'un simple accessoire de la procédure au fond entamée antérieurement dans l'Etat requérant, en cours au moment de la formulation de la demande d'échange de renseignements et dont le contribuable en cause a connaissance « *alors qu'il constitue à lui seul l'une des principales sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne de l'Etat requérant* ». Il n'incomberait donc pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant, de manière que le rôle du juge administratif luxembourgeois ne serait pas de contrôler la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. L'Etat se réfère à cet escient au standard international en la matière tel que concrétisé par les commentaires du paragraphe 1er de l'article 26 du Modèle de convention, tel que complété en juin 2012, et du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, tous ces documents retenant selon lui que l'échange de renseignements doit porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale.

L'Etat rappelle que le rôle du juge de l'annulation serait limité, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications fournies par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, la question étant ainsi celle de savoir s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les renseignements sollicités. Il n'appartiendrait cependant pas au juge luxembourgeois de procéder à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, ni autrement du fond du dossier fiscal en France, tout comme il ne lui incomberait pas de se prononcer sur la bonne ou la mauvaise application du droit fiscal français par les autorités fiscales françaises sur leur propre territoire et dans leur propre cause.

Selon l'Etat, ce serait plus particulièrement à tort que le tribunal a annulé la décision directoriale déférée sur base d'une prétendue violation de l'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013, au motif qu'il résulterait clairement des éléments du dossier que le principe du secret professionnel de l'avocat n'aurait pas été mis en cause dans la mesure où le contrôle des autorités françaises viserait la situation personnelle de l'intimé et partant ses propres dossiers fiscaux. Dans ces conditions, l'intimé ne pourrait pas se retrancher derrière son secret professionnel pour refuser toute collaboration alors que le secret professionnel ne pourrait être invoqué utilement par des professionnels dans leurs propres causes fiscales. A cet égard,

le tribunal n'aurait pas tiré toutes les conséquences de son propre constat que l'intimé ne saurait être considéré comme un tiers par rapport au cas d'imposition en cause.

A titre subsidiaire, au cas où l'applicabilité de l'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013 serait à retenir en l'espèce, l'Etat reproche au tribunal une application erronée de cette disposition qui devrait être interprétée, à l'instar de l'intégralité de la directive 2011/16, conformément au standard international en matière d'échange de renseignements et en fonction de la norme de la pertinence vraisemblable. Il se réfère ainsi au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention qui préciserait sous son n° 19.3 que cette possibilité de refuser un échange de renseignements devrait recevoir un champ d'application limité aux communications entre les avocats et leurs clients dans leur qualité de représentant en justice sans s'étendre aux communications des avocats en d'autres qualités et que ces questions devraient être tranchées dans l'Etat requérant et non pas dans l'Etat requis. L'Etat invoque également le *Peer Review*, 2e phase, du Forum Global concernant le Luxembourg qui reprendrait cette position.

L'intimé conclut par contre au caractère non fondé de l'appel étatique et à la confirmation pure et simple du jugement entrepris, sans réitérer ses autres moyens déployés en première instance ni développer de nouveaux moyens pour contester la validité de la décision directoriale déférée.

Préliminairement, il convient de déterminer les dispositions de droit supranational et national applicables en l'espèce. En effet, une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par l'« *Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* ». Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée et que la Cour ne saurait suivre le raisonnement des premiers juges suivant lequel les dispositions de la loi du 29 mars 2013 auraient vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe *lex posterior derogat legi priori.* Il convient plutôt de rappeler que la directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une

application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, la décision directoriale déférée indique que la demande des autorités suédoises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, mais elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE* ». Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013. Au vu de l'argumentation du délégué du gouvernement suivant laquelle la décision directoriale serait fondée essentiellement sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 au motif que cette directive prévoirait un échange plus large que la Convention, il y a lieu d'examiner les moyens d'appel et la validité de la décision directoriale primairement par rapport à ces dispositions.

Il convient de rappeler que l'intimé avait soulevé en première instance le moyen de la contrariété de la décision déférée à l'article 17, n° 4° de la directive 2011/16 en ce qu'il serait soumis au secret professionnel de l'avocat sur base de la législation française, que la saisie des documents sur lesquels la demande d'échange de renseignements litigieuse est fondée aurait eu lieu dans son cabinet, de manière que cette saisie ferait peser un risque sérieux d'atteinte à son secret professionnel par la divulgation des informations demandées, dont notamment les noms de personnes autorisées à effectuer des opérations sur les comptes bancaires visés.

Les premiers juges ont conclu au caractère fondé de ce moyen en estimant en substance que l'article 458 du Code pénal relatif au secret professionnel serait applicable à l'égard de l'intimé, que les informations ainsi livrées suite auxdites visites et saisies opérées au cabinet de l'intimé par les autorités françaises, qui se fonderaient sur un « *rapport de gestion du compte ... n...* », seraient vagues, générales et anonymes, de manière qu'il y aurait lieu de craindre que la divulgation des renseignements sollicités par les autorités françaises n'entraîne indirectement la violation de l'article 458 du Code pénal dans le chef de l'intimé, au motif que les informations sollicitées par les autorités françaises seraient de nature à viser des éléments et faits qui sont parvenus à sa connaissance dans le cadre de l'exercice de sa profession et que les autorités fiscales françaises resteraient en défaut d'établir que les informations susvisées livrées dans le cadre de saisies opérées à son cabinet professionnel viseraient l'intimé dans la sphère de sa vie privée et non dans le cadre de son activité professionnelle alors que le doute ne peut être écarté que les comptes concernés puissent concerner des mandants de l'intimé.

L'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *la transmission d'informations peut être refusée dans les cas où elle conduirait à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public* ».

Le moyen de l'intimé auquel les premiers juges ont ainsi fait droit revient en substance dans le chef de l'intimé à se prévaloir de son secret professionnel d'avocat pour contester le droit des autorités fiscales françaises d'avoir accès à ses dossiers et documents professionnels et partant leur droit d'utiliser les indices découverts dans son cabinet professionnel pour accéder à des informations bancaires. Présenté de cette manière, ledit

moyen soulève exclusivement un problème d'opposabilité du secret professionnel d'avocat par un contribuable résident aux autorités fiscales françaises concernant les informations et documents auxquels elles peuvent avoir accès. Néanmoins, un tel problème relève exclusivement du champ de compétence du droit interne de l'Etat requérant, en l'occurrence du droit interne français, et ne relève, sauf l'hypothèse d'un non-respect vérifié dudit droit interne, pas du champ des questions de secrets professionnels auxquels l'Etat requis peut avoir égard sur base de l'article 17 n° 4° de la directive 2011/16 et de l'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013. Or, le recours formé par l'intimé contre les opérations de visite et de saisie autorisées par l'ordonnance du Juge des libertés et de la détention du Tribunal de Grande Instance de Paris du 8 octobre 2012 a été rejeté par une ordonnance du Pôle n° 5 de la Chambre 7 de la Cour d'Appel de Paris du 11 juin 2013 et seul le pourvoi en cassation formé par l'intimé contre cette ordonnance est encore pendant.

Il s'ensuit que c'est à tort que les premiers juges ont fait droit à ce moyen de l'intimé et qu'ils ont annulé la décision directoriale sur cette base.

D'un autre côté, la décision directoriale déférée est susceptible de soulever des questions de respect du secret professionnel en ce qui concerne les possibilités pour l'administration fiscale luxembourgeoise d'obtenir les renseignements sollicités par les autorités françaises conformément au droit luxembourgeois en tant que droit interne de l'Etat requis. En effet, s'il est vrai que, conformément à l'article 19 (2) de la loi du 29 mars 2013, la fourniture des renseignements bancaires en cause en l'espèce ne saurait en aucun cas être refusée au seul motif qu'ils sont détenus par une banque, il n'en reste pas moins qu'en droit interne luxembourgeois, l'administration des Contributions directes est limitée dans l'usage des moyens d'investigation à l'égard d'un contribuable soumis à la fois à l'imposition au Luxembourg et à un secret professionnel aux critères de légalité, de nécessité et de proportionnalité auxquels doivent répondre les décisions discrétionnaires de l'autorité fiscale et qui imposent également la prise en compte d'un secret professionnel consacré par la loi (cf. Cour adm. 1er mars 2012, n° 28883C du rôle). Or, l'article 18 (2) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *l'autorité requise luxembourgeoise n'est pas obligée de procéder à des enquêtes ou de transmettre des informations dès lors que la réalisation de telles enquêtes ou la collecte des informations en question à ses propres fins est contraire à sa législation* ».

Cependant, étant donné que l'Etat conclut valablement à la réformation du jugement entrepris sur base du caractère non fondé du motif ayant amené les premiers juges à annuler la décision déférée et que l'intimé se confine à solliciter la confirmation pure et simple du jugement entrepris sans soulever en instance d'appel un quelconque moyen pour contester la validité de la décision déférée sous un autre aspect, la Cour ne se trouve pas utilement saisie de ces questions et doit se limiter à réformer le jugement entrepris dans le sens du rejet du recours initialement introduit par l'intimé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 27 juin 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 16 juin 2014, rejette le recours en annulation introduit par Monsieur ... ... le 16 avril 2014 contre la décision directoriale déférée du 14 mars 2014 comme non fondé et l'en déboute,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 6 août 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6.8.2014
Le Greffier